

ICMS e agropecuária: conquistas recentes

*Regina H.V. Petti**

A reforma tributária proposta pelo Governo centralizou-se na Proposta de Emenda Constitucional nº 175/95 (PEC 175/95), que está parada na respectiva comissão, devido à premência da reforma administrativa e às demais negociações. Porém o sistema tributário é composto por uma complexa combinação entre determinações do Legislativo e do Executivo, pouco abordada ao se concentrarem as atenções apenas na Constituição Federal (CF).

A Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96) modifica a sistemática do ICMS, mostrando que a reforma tributária não requer, necessariamente, mudanças na CF, aliás, princípios constitucionais apenas são efetivos se incorporados, de fato, em toda a sistemática, incluindo decisões administrativas. Exemplo de desvio é o estorno de créditos tributários das saídas para exportação, citado neste trabalho.

A necessidade dessa lei data da aprovação da CF-88, que remeteu à legislação complementar definições básicas sobre o ICMS. Aprovada apenas oito anos depois, a LC 87/96 responde às atribuições constitucionais e introduz avanços consideráveis, ao isentar todas as saídas para o Exterior e garantir manutenção e transferência de créditos tributários, evitando incidência em cascata.

1 - A Lei Complementar nº 87

A LC 87/96 responde às atribuições conferidas pela CF. Definiu contribuintes, estabelecimento responsável, dispôs sobre substituição tributária,

* Pesquisadora do Instituto de Economia Agrícola (IEA) da Secretaria da Agricultura e do Abastecimento do Estado de São Paulo (SAAESP).

compensação do imposto, exclusão de incidência sobre exportação e manutenção de créditos. Resolveu vários pontos conflitantes que vinham sendo objeto de atritos e dubiedades, especialmente nas operações incorporadas ao ICM: como combustíveis, energia elétrica e serviços.¹ No entanto não dispôs sobre uma atribuição: a de regular a forma como os estados concederão e revogarão isenções, incentivos e benefícios fiscais, o que era contemplado pelo projeto da Lei, mas foi vetado. Previa-se uma comissão de ética no Conselho de Política Fazendária (Confaz) para acabar com a guerra fiscal, item que poderia inviabilizar a aprovação do restante da Lei (NOVA lei-complementar ... , s.d.). Assim, o Confaz continua regulado pelas normas anteriores.

Serão abordados neste texto a imunidade às saídas ao Exterior e os mecanismos que evitam a incidência em cascata. Esses mecanismos são: a garantia da manutenção de créditos oriundos do pagamento do ICMS sobre bens incorporados ao ativo permanente² e a garantia de fluidez de créditos tributários ao longo da cadeia produtiva, quando um elo intermediário for beneficiado com a isenção ou a não-incidência.

Essas novidades na sistemática respondem à demanda antiga do segmento agropecuário, especialmente afetado por elas, à medida que a imunidade das saídas externas era exclusiva dos produtos industrializados, e a incidência em cascata, um problema, pois há elevado número de pequenos produtores, sem controle fiscal e contábil, que não recolhem o ICMS nas operações internas.

2 - Imunidade das exportações

A imunidade das saídas para o Exterior já era proposta pela Comissão de Reforma do Ministério instituída em 1963, que gerou o texto constitucional da reforma tributária de 1967 quase na íntegra. O texto aprovado, no

¹ Devido à ausência dessa lei, não vinha sendo cobrado ICMS sobre transporte aéreo. Define-se a incidência sobre operações onerosas de comunicação, isto é, não há incidência sobre transmissão de TV e rádio, mas há sobre transmissão de TV a cabo (NOVA lei-complementar, s.d.). Estas e outras questões operacionais estavam pendentes desde a CF-88.

² E de material de uso e consumo, o que poderá ser relevante para a agropecuária no que se refere às sacarias e às embalagens em geral.

entanto, restringiu a imunidade aos produtos industrializados, tributando os produtos primários.

Porém, mesmo entre os produtos industrializados, foi-se conformando uma categoria tributada parcialmente através de estorno de créditos³ e posteriormente definida pela CF-88 como de produtos semi-elaborados.

Finalmente, a Lei Complementar nº 87/96 exclui da incidência todas as saídas para o estrangeiro, respondendo ao princípio da não-tributação das exportações e à reivindicação dos contribuintes. Essa lei proíbe o estorno de créditos, impedindo que mecanismos de oneração utilizados no passado venham a ser acionados pelos estados novamente.

Conclui-se, portanto, que, até 1996, houve três categorias de produtos exportados segundo a legislação do ICM e do ICMS: os produtos industrializados imunes, os produtos parcialmente onerados e os primários tributados, configurando desestímulo à exportação de produtos com menor valor adicionado.

No entanto sabe-se que o ICM/ICMS é o principal tributo estadual e que os estados menos desenvolvidos têm nas exportações de produtos primários fonte importante de arrecadação, gerando interesses que sempre bloquearam a imunidade ampla das exportações, fator este que pode ter sido mais decisivo para a política adotada que a intenção de usar o ICMS como instrumento de política.

Mostra desse fato é que, logo após a aprovação da Constituição de 1967, a única saída de produto primário para o Exterior tributada pelo Estado de São Paulo era a de café cru, produto responsável por parcela significativa das exportações. Na década de 70, com o crescimento de produtos do complexo soja na pauta de exportações e com a queda relativa do café, também esses produtos foram sendo crescentemente onerados através do estorno de créditos (PETTI, 1993).

³ O Decreto-Lei nº 406/68 autorizou aos estados o estorno dos créditos tributários de matéria-prima de origem animal ou vegetal que representem, individualmente, mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização. Em 1972, estornaram-se créditos de produtos de origem animal, medida resultante de mobilização da Secretaria da Fazenda do RS. Em 1973, estornaram-se créditos das operações anteriores às exportações de farelo e torta de amendoim, soja, algodão, milho e trigo. Na década de 80, aprovou-se o estorno inclusive para óleo de soja (PETTI, 1993).

Com a imunidade ampla, essas possibilidades não mais existem, e, para que fosse aprovada a Lei Complementar nº 87, foi necessária compensação financeira aos estados, descrita adiante.

Com a imunidade ampla, restringe-se, também, o uso do tributo para controlar preços internos. Medidas desse tipo caracterizaram convênios e decretos estaduais na década de 70, quando houve grande elevação de preços externos e acionaram-se vários instrumentos, inclusive do ICM, para controlar os preços internos.

3 - Ativo permanente

Os três regulamentos do ICM e o regulamento do ICMS do Estado de São Paulo determinavam o estorno dos créditos relativos às entradas de bens destinados a integrar o ativo permanente. Isso gerava tributação em cascata.

Especificamente para a agropecuária, os tratores, máquinas e implementos foram isentos de 1967 a janeiro de 1985, tornando irrelevante essa problemática.

Com o fim da isenção, o imposto passou a incidir em cascata. O Estado de São Paulo, por exemplo, foi elevando a alíquota interna até 1988 e depois, a partir de 1991, diminuindo.

A Lei Complementar nº 87 veio, finalmente, resolver essa problemática, ao garantir a manutenção dos créditos oriundos da aquisição de bens incorporados ao ativo permanente.

Tabela 1

Alíquotas do ICM e do ICMS incidentes sobre máquinas
e equipamentos agrícolas em São Paulo — 1967/97

(%)

PERÍODOS	ALÍQUOTAS
De 1967 a jan./85	isenção
De fev./85 a dez./85	5,1
De 1986 a jun./87	8,5
De jul./87 a dez./87	11,9
De 1988 a ago./91	(1)17,0
De set./91 a mar./93	8,8
De abr./93 a 1997	7,0

FONTE: PETTI, Regina H. V. (1993). **ICMS e agricultura: da reforma tributária de 1965/67 à sistemática atual.** Rio de Janeiro: UFRRJ/CPDA. 313p. (Dissertação de Mestrado).

Lei nº 6.374/89; Convenção nº 52 (26.09.91); Decretos nº 33.118 (14.03.91), nº 33.224 (efeitos a partir de 01.05.91), nº 33.718/91 (efeitos a partir de 27.08.91), nº 34.254 (14.11.91), nº 39.932 (01.01.95) e nº 40.643 (01.01.96); Lei nº 7.535 (13.11.91); Convenção ICMS (02.93); e Comunicado CAT 19 (31.03.93).

NOTA: Valor resultante da multiplicação da alíquota vigente pela redução de base de cálculo (até 1989, a alíquota era de 17%; até 13.11.91, de 18%; e de 12% a partir de 13.11.91).

(1) Com a possibilidade de redução para 12% mediante aprovação de projeto do produtor junto à Secretaria da Fazenda do Estado, a partir de maio de 1991.

4 - Manutenção de créditos aos produtos agropecuários

Finalmente, contemplou-se uma questão importante não só para a agropecuária: a possibilidade de transferência de créditos quando há isenções em um elo intermediário da cadeia produtiva ou de comercialização.

A isenção implica estorno dos créditos tributários oriundos das matérias-primas e dos produtos intermediários utilizados na sua elaboração, isto é, isenta-se o valor adicionado referente à determinada fase produtiva ou de

comercialização.⁴ A Lei Complementar nº 87 garante o seu uso em operações posteriores às isentas do imposto pago nas operações que as antecedem.

Apesar de o ICMS ser um imposto sobre valor adicionado, sua base de cálculo é o valor da operação, e o valor pago nas operações anteriores, denominado crédito tributário, é descontado.

Tomando-se como exemplo uma cadeia produtiva e/ou de comercialização constituída por três estabelecimentos com valor adicionado igual a R\$ 100,00 em cada um e o imposto igual a 17%, tem-se:

preço do produto **A** = R\$ 100,00, e valor adicionado = R\$ 100,00;

preço do produto **B** = R\$ 200,00, e valor adicionado = R\$ 100,00;

preço do produto **C** = R\$ 300,00, e valor adicionado = R\$ 100,00;

O ICMS devido em cada fase é igual a R\$ 17,00, porém a forma de cálculo é:

produto **A** - $0,17 \times \text{R\$ } 100,00 = \text{R\$ } 17,00$;

produto **B** - $0,17 \times \text{R\$ } 200,00 = \text{R\$ } 34,00$ - crédito da compra de **A** = R\$ 17,00;

o produtor de **B** recolhe R\$ 34,00 - R\$ 17,00 = R\$ 17,00.

O produtor de **C** tem destacado, assim, na nota de compra do produto **B** o valor de R\$ 34,00:

produto **C** - $0,17 \times \text{R\$ } 300,00 = \text{R\$ } 51,00$ - crédito da compra de **B** = R\$ 34,00.

O produtor de **C** recolhe R\$ 51,00 - R\$ 34,00 = R\$ 17,00.

Essa forma de cálculo, portanto, é neutra ao resultar no pagamento exclusivo sobre o valor adicionado respectivo. Nesse esquema, a isenção era efetiva se referente ao último elo da cadeia, se não, acabava anulando-se ou elevando a carga tributária.

Por exemplo, a isenção do produto **A** levaria ao pagamento de R\$ 34,00 por **B** e de R\$ 17,00 por **C**, resultando em neutralidade, pois o resultado final continuaria R\$ 51,00 (17%). Isso ocorreu porque o setor **A** não utiliza qualquer insumo, é o primeiro elo da cadeia produtiva.

Caso o produto **B** fosse isento, **A** pagaria R\$ 17,00 e **B** não recolheria, estornando os créditos relativos ao produto **A**. **C** recolheria R\$ 51,00 sem

⁴ Mecanismo diferente daquele definido para as exportações quando a imunidade refere-se ao produto incluindo as fases anteriores e, portanto, mantendo-se os créditos oriundos de pagamentos de ICMS nessas fases.

qualquer crédito, pois utilizou-se de matéria-prima (**B**) isenta. Nesse caso, a isenção elevou a carga tributária para $R\$ 17,00 + R\$ 51,00 = R\$ 68,00$; isto é, quase 23% do valor do produto final, apesar da alíquota legal ser 17%.

Independentes de isenção, esse foi um problema da agropecuária, ao serem considerados o primeiro elo da cadeia produtiva, pagamentos sobre insumos não eram aproveitados, gerando tributação em cascata. Por isso, foram isentados do ICM os insumos agropecuários.⁵

Possíveis insumos não previstos pela isenção eram tributados em cascata.⁶

Com o ICMS, incluiu-se no campo de incidência combustíveis e serviços de transporte, os quais são utilizados por outros segmentos de produção e comercialização, sendo difícil operacionalizar a isenção apenas para uso agropecuário. Assim, a necessidade de mecanismos de repasse de créditos passou a ser premente, e os produtores ficaram dependentes da legislação de seus respectivos estados.⁷ Essa questão tomou grande vulto logo após a aprovação da CF-88, quando todos os insumos agropecuários foram tributados normalmente (Tabela 2).

No entanto o texto da LC 87/96 prevê a manutenção de créditos quando há isenção ou não-incidência, caso dos produtos hortifrutícolas, mas grande parte dos produtores agropecuários está contemplada com o diferimento do recolhimento do ICMS para fases posteriores de produção e circulação, gerando acúmulo de créditos tributários oriundos dos insumos que não são isentos, caso não previsto pela LC 87/96, mas que pode ser suprido pelas leis e decretos estaduais. Por exemplo, o Estado de São Paulo previa tais transferências antes mesmo da aprovação da LC 87/96.

⁵ Medida coerente também com o estímulo à implantação das indústrias de insumos e com o modelo de modernização da agropecuária assumido.

⁶ Alguns estados previam mecanismos de compensação como, por exemplo, os **créditos presumidos**.

⁷ A Convenção ICMS 89/92 autorizava a não-anulação de créditos, ficando os produtores na dependência da legislação estadual.

Tabela 2

Alíquotas do ICM e do ICMS incidentes sobre os insumos agropecuários em São Paulo — 1967/97

PERÍODOS	ALÍQUOTAS
De 1967 a abr./89	isenção
Maio/89	redução de 60%
De jun./89 a ago./89	redução de 50%
De set./89 a dez./89	redução de 25%
De 1990 a abr./92	alíquota integral
De maio/92 a 1997	isenção

FONTE: PETTI, Regina H. V. (1993). **ICMS e agricultura**: da reforma tributária de 1965/67 à sistemática atual. Rio de Janeiro: UFRRJ/CPDA. 313 p. (Dissertação de Mestrado).

NOTA: Insumos relacionados. O ICMS incide sobre óleo Diesel e serviços de transporte.

5 - Compensação aos estados

Haverá alteração na arrecadação das unidades da Federação. O cálculo dessa perda tem sido muito polêmico, especialmente no que tange à manutenção de créditos tributários. A LC 87/96 descreve, no anexo, a forma de cálculo desse ressarcimento, que será realizado até o exercício de 2002, prorrogável para 2006,⁸ com recursos do Tesouro.

O valor entregue aos estados (VE) é o correspondente à diferença entre o valor arrecadado no período de julho de 1995 a junho de 1996 (ICM_b) — atualizado pela variação do IGP-DI e acrescentado de um fator de ampliação (**A**) — e a arrecadação efetiva (ICM_r).

$$VE = ICM_b \times \left(\frac{IGP - DI_v}{IGP - DI_b} \right) \times A - ICM_r, \text{ sendo:}$$

⁸ De acordo com a importância das perdas oriundas da LC 87/96 em relação à arrecadação de cada estado.

$A = 1,03$ (em 1996 e 1997)

$A = 1,0506$ (em 1998)

$A = 1,0716$ (a partir de 1999)

Os valores de **A**, a partir de 1998, estarão sujeitos a um coeficiente de desempenho da arrecadação própria, de forma a se elevarem com o bom desempenho e a diminuir em caso contrário.

O valor VE, no entanto, está sujeito a um teto (VME), correspondente a valores estabelecidos (VPE), que refletem o montante que deixará de ser arrecadado por parte de cada estado, atualizados pelo IGP-DI, ampliados por **A** e reduzidos por um fator de transição (T), sendo:

$T = 1$ (em 1996 a 1998)

$T = 0,9$ (em 1999)

$T = 0,775$ (em 2000)

$T = 0,625$ (em 2001)

$T = 0,450$ (em 2002)

$$VME = VPE \times \left(\frac{IGP - DI_v}{IGP - DI_b} \right) \times A \times T,$$

realizando-se a multiplicação:

$(A \times T) = 1,03$ (em 1996 e 1997)

$(A \times T) = 1,0506$ (em 1998)

$(A \times T) = 0,96444$ (em 1999)

$(A \times T) = 0,83049$ (em 2000)

$(A \times T) = 0,66975$ (em 2001)

$(A \times T) = 0,48222$ (em 2002)⁹

O ressarcimento está, portanto, limitado ao crescimento dos Valores Previstos de Entrega (VPE), acrescidos até 1998 e reduzidos a partir de então. O VPE para o total dos Estados para 1996 e 1997 é igual a R\$ 3.600.000.000,00 por ano e igual a R\$ 4.400.000.000,00 nos demais anos. Resolveu-se, assim, a antiga negociação sobre o ressarcimento, calculando-se sobre a arrecadação total um **seguro receita**, mas com teto de ressarcimento.

⁹ Esses valores estão sujeitos ao desempenho da arrecadação, exceto para 1996 e 1997.

6 - Conclusão

A LC 97/96 aprovou, finalmente, a imunidade ampla, objetivo presente nas reformas tributárias desde 1965. Essa medida põe fim a uma política de incentivo à exportação de produtos mais elaborados presente na sistemática do ICM e do ICMS. Aprofundou a incidência apenas sobre o valor adicionado, especialmente nas operações que envolvem ativo permanente e isenções em fases intermediárias de produção e circulação. Para os produtores agropecuários, a manutenção e a transferência de créditos nas operações isentas constituem importante avanço, mas devem estar previstas nas legislações estaduais no que tange às vendas com pagamento diferido.

Não se obteve êxito, no entanto, quanto à criação de uma comissão de ética no Conselho de Política Fazendária para regular a guerra fiscal. A longa e difícil negociação necessária para a aprovação da LC 87/96 e o veto à Comissão de Ética no Confaz refletem as dificuldades do Estado federativo.

O elevado número de medidas legais envolvido na sistemática do ICMS e de mudanças devem-se a um sistema político que gera instabilidade e custos para os setores público e privado e que não se restringe a uma problemática específica do sistema tributário.

A tributação viável politicamente é regressiva, com importância significativa de impostos indiretos e contribuições sociais, e ambos distorcem preços. Nas legislações desses tributos, há inúmeras medidas que melhoram e aprofundam princípios gerais que independem de mudanças na CF.

Os princípios da progressividade, dentro do possível, e da não cumulatividade constam do sistema constitucional brasileiro. "O problema é que a legislação não respeita a Constituição e segue outros parâmetros, que convenham a eventuais passantes do poder." (ASPECTOS ..., 1995, p.80).

Em termos de tendência internacional recente, tem-se a

"(...) redução de papel dos sistemas tributários como elemento solucionador de problemas de distribuição de renda, riqueza, etc. Hoje é mais importante acompanhar e avaliar o efeito líquido da ação do Estado. Isto quer dizer que não se deve tratar incidência tributária isoladamente, dissociada da incidência dos gastos" (ASPECTOS ..., 1995, p.88).

Em um contexto onde a progressividade na arrecadação é limitada, fato destacado por Mills (1981) já nos anos 60, e onde a carga tributária alcançou níveis compatíveis com os países avançados, o problema do Brasil também passa a ser o controle dos gastos, tornando-o eficiente e significativo em termos sociais.

Bibliografia

- ASPECTOS da questão tributária no Brasil (1995). São Paulo : UNAFISCO; FGV/EAESP. (Seminário em 15-16 de maio)
- BOBBIO, Pedro V., coord. (1991, 1996). Legislação do estado e prefeitura da capital, 28, 31 a 56. **LEX**: coletânea de legislação do Estado de São Paulo. São Paulo.
- MILLS, C. Wright. (1981). **A elite do poder**. 4. ed. Rio de Janeiro : Zahar, 421p.
- NOVA lei-complementar do ICMS, A. (s.d.). São Paulo : FAZESP; SINAFRESP. (Video da Série Treinamento à Distância)
- PAIVA, Odair et al. (1984). **O ICM no Estado de São Paulo**: coletânea da legislação atualizada. São Paulo, Secretaria dos Negócios da Fazenda.
- PETTI, Regina H. V. (1993). **ICMS e agricultura**: da reforma tributária de 1965/67 à sistemática atual. Rio de Janeiro : UFRRJ/CPDA. 313p. (Dissertação de Mestrado)